بسم الله الرحمن الرحيم
باسم الشعب
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية العليا
(الدائرة الحادية عشرة (موضوع
بالجلسة المنعقدة علنا بمقر المحكمة يوم الأحد الموافق ٢٠٢٣/٥/٢١م

برئاسة السيد الأستاذ المستشار / عادل سيد عبد الرحيم بريك نائب رئيس مجلس الدولة رئيس المحكمة
وعضوية السيد الأستاذ المستشار / عاطف محمود أحمد خليل نائب رئيس مجلس الدولة
وعضوية السيد الأستاذ المستشار / شريف حلمي عبد المعطي أبو الخير نائب رئيس مجلس الدولة
وعضوية السيد الأستاذ المستشار / محمود عربي محمد هاشم نائب رئيس مجلس الدولة
وعضوية السيد الأستاذ المستشار / إمام محمد كمال الدين إمام نور الدين نائب رئيس مجلس الدولة
وبحضور السيد الأستاذ المستشار / محمد علي رضوان مفوض الدولة
وسكرتارية السيد / محمد إبراهيم محمد سكرتير المحكمة

أصدرت الحكم الآتي
في الطعن رقم ٢٩٧٠١ لسنة ٦٥ قضائية عليا
المقام من
....
ضد
وزير المالية بصفته.
....
في الدعوى رقم ١٢٧٥٥ لسنة ١٦ ق بجلسة ٢٠١٨/١١/٢٦.

الإجراءات

بتاريخ ٢٠١٩/١/٢٣ أودع وكيل الطاعن - المحامي المقبول للمرافعة أمام المحكمة الإدارية العليا - قلم كتابها تقرير الطعن الماثل في الحكم الصادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم ١٢٧٥٥ لسنة ١٦ ق بجلسة ٢٠١٨/١١/٢٦، بقبول الدعوى شكلا و رفضها موضوعا وإلزام الطاعن المصروفات.

وطلب الطاعن - للأسباب المبينة بتقرير الطعن - الحكم بقبول الطعن شكلا وفي الموضوع بإلغاء الحكم المطعون فيه و اعتباره كأن لم يكن، و إلزام المطعون ضدهم المصروفات عن درجتي التقاضي.

و تدوول نظر الطعن أمام دائرة فحص الطعون الحادية عشرة على النحو المبين بمحاضر جلساتها، ثم قررت الدائرة إحالة الطعن إلى هذه الدائرة، حيث جرى نظره على النحو المبين بمحاضر جلساتها، و خلالها أودع نائب الدولة حافظة مستندات طويت على المستند المعلى بغلافها.

وبجلسة ١٢ / ٢ / ٢٠٢٣ قررت المحكمة إصدار الحكم في الطعن بجلسة ٢٠٢٣/٣/١٩، ثم قررت المحكمة مد أجل النطق بالحكم لجلسة اليوم لإتمام المداولة، حيث صدر الحكم و أودعت مسودته المشتملة على أسبابه عند النطق به.

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، و سماع الإيضاحات، و بعد المداولة قانونا.

ومن حيث إن الطاعن يهدف من طعنه إلى طلب الحكم بقبوله شكلا و في الموضوع بإلغاء الحكم المطعون فيه و القضاء مجددا بإلغاء قرار مأمورية ضرائب كفر الدوار أول الصادر بربط ضريبة

مشهرة أو غير مشهرة) بموجب القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ و المعمول به اعتبارا من ٢٠١٣/٥/١٩ على النحو السالف بيانه.

و حيث إنه ترتيبا على ما تقدم ؛ و لما كان الثابت من الأوراق أنه بتاريخ ٢٠١٣/١/١ باع الطاعن إلى ابنه / .... ؛ قطعة أرض فضاء مساحتها ٢٧٠ متر مربع و الكائنة بمدخل كوبري كفر الدوار بمركز كفر الدوار نظير مبلغ مقداره (٧٩٧٣٣٠) جنيها ، و بتاريخ ٢٠١٥/١/١١ حصل المشتري المذكور على حكم بصحة توقيع الطاعن على عقد البيع المشار إليه في الدعوى رقم ٣٧٥١لسنة٢٠١٤ م.ح بندر كفر الدوار ، و بناء عليه قامت مأمورية ضرائب كفر الدوار أول بربط ضريبة التصرفات العقارية على الطاعن بنسبة ٢,٥ ٪ من إجمالي الإيراد الناتج عن التصرف في قطعة الأرض المشار إليها و مطالبة الطاعن بتاريخ ٢٠١٥/٩/١٧ بسداد مبلغ مقداره (١٩٩٣٣,٢٥) جنيها قيمة الضريبة المستحقة على التصرف العقاري ، فتظلم الطاعن من هذه المطالبة ثم أقام دعواه بطلباته سالفة البيان.

ولما كان ما تقدم ؛ و كان الثابت من الأوراق أن التصرف الذي قام به الطاعن تم بموجب العقد العرفي المؤرخ ٢٠١٣/١/١ ، و خلت الأوراق مما يفيد شهر العقد المذكور قبل ٢٠١٣/٥/١٩ كما لم تقدم جهة الإدارة دليلا على عدم صحة تاريخ عقد البيع المشار إليه ، و من ثم فإن هذا التصرف العقاري لا يخضع للضريبة بحسبان أن الواقعة المنشئة الضريبة المقررة بنص المادة (٤٢) من القانون رقم ٩١لسنة٢٠٠٥ و قبل تعديلها بالقانونين رقمي ١٠١ لسنة ٢٠١٢ و ١١ لسنة ٢٠١٣ ؛ هي شهر التصرف، و الذي بموجبه يتحدد المركز القانوني لطرفي التصرف في المواد العقارية ، و يتحقق به معنى تداول الثروة العقارية ، و هو ما لم يتوافر في حالة الطاعن ، الأمر الذي تضحى معه مطالبة الطاعن بسداد ضريبة التصرفات العقارية على العقد المنوه عنه ؛ مخالفة صحيح حكم القانون و غير قائمة على سند يبررها ، مما يتعين معه القضاء ببطلانها مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمة الطاعن من المبلغ المطالب به.

وحيث إن الحكم المطعون فيه قد غاير هذا النظر ؛ فإنه يكون قد صدر مخالفا صحيح حكم القانون، مما تقضي معه المحكمة بإلغائه و ببطلان مطالبة الطاعن بسداد ضريبة التصرفات العقارية بواقع مبلغ مقداره (١٩٩٣٣,٢٥) جنيهًا مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمته من المبلغ المطالب به.

وحيث إن من يخسر الطعن يلزم مصروفاته عملاً بالمادة (١٨٤) من قانون المرافعات.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة: بقبول الطعن شكلاً وفي الموضوع بإلغاء الحكم المطعون فيه وببطلان مطالبة الطاعن بسداد ضريبة التصرفات العقارية بواقع مبلغ مقداره (١٩٩٣٣,٢٥) جنيهًا مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمة الطاعن من المبلغ المطالب به، وألزمت الجهة الإدارية المطعون ضدها المصروفات عن درجتي التقاض

سكرتير المحكمة　　　　　　　　　　رئيس المحكمة

تصرفات عقارية على عقد البيع المؤرخ ٢٠١٣/١/١ بمبلغ مقداره (١٩٩٣٢,٢٥) جنيها و ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمته من هذا المبلغ و إلزام الجهة الإدارية المطعون ضدها المصروفات.
ومن حيث إن الطعن قد استوفي جميع أوضاعه و إجراءاته الشكلية المقررة قانونا.
وحيث إن عناصر الطعن الماثل - حسبما يبين من الأوراق - تتلخص في أن الطاعن أقام دعواه المطعون على الحكم الصادر فيها ؛ بموجب صحيفة أودعت ابتداء قلم كتاب محكمة بندر كفر الدوار بتاريخ ٢٠١٦/٢/١٨ و قيدت بجدولها برقم ١٣ لسنة ٢٠١٦ مدني حكومة بندر كفر الدوار ، و طلب في ختامها الحكم ببراءة ذمته من المبالغ المطالب بها من مأمورية الضرائب رئاسة المطعون ضده الثاني و إلغاء كافة الآثار المترتبة على تلك المطالبة و إلزامهم بالمصروفات.
وذكر شرحاً للدعوى أنه بتاريخ ٢٠١٣/١/١ قام بتحرير عقد بيع ابتدائي بينه و بين نجله (..........) بخصوص قطعة أرض فضاء و ذلك لإنهاء إجراءات ترخيص بمجلس مدينة كفر الدوار، و فوجئ بمأمورية الضرائب تطالبه بسداد ضريبة تصرفات عقارية بواقع مبلغ مقداره (١٩٩٣٣,٢٥) جنيها ، فطعن على النموذج ٨ عقاري و رفضت المأمورية استلامه فأرسله على يد محضر، ونعى الطاعن على تلك المطالبة مخالفة القانون تأسيسا على أن التصرف غير خاضع للضريبة لعدم شهره ولكونه تم قبل صدور القانون المعمول به.
واختتم الطاعن صحيفة دعواه بطلباته المتقدم ذكرها.
وبجلسة ٢٠١٦/٥/٣٠ حكمت المحكمة بعدم اختصاصها ولائيا بنظر الدعوى و إحالتها بحالتها إلى محكمة القضاء الإداري للاختصاص و أبقت الفصل في المصروفات.
و نفاذاً لما تقدم فقد أحيلت الدعوى إلى محكمة القضاء الإداري - دائرة البحيرة و قيدت بجدولها بالرقم المسطر بصدر هذا الحكم ، و جرى نظرها على النحو المبين بمحاضر جلساتها.
وبجلسة ٢٠١٨/١١/٢٦ حكمت المحكمة بقبول الدعوى شكلا و رفضها موضوعا و إلزام الطاعن المصروفات.
وشيدت المحكمة قضاءها - بعد استعراض المادة ٤٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل و المعدلة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ و قبل تعديلها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ و القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨ ، و المادة ١١٧ من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه - على أن الثابت من الأوراق أن الطاعن قام ببيع قطعة أرض فضاء مساحتها ٢٦٥,٧٤ متر كائنة بمدخل كوبري كفر الدوار بمركز كفر الدوار بالبحيرة لابنه / .... بموجب عقد البيع الابتدائي المؤرخ ٢٠١٣/١/١ و الصادر بشأنه حكم صحة التوقيع في الدعوى رقم ٣٧٥١ لسنة ٢٠١٤ من محكمة بندر كفر الدوار الجزئية بجلسة ٢٠١٥/١/١١ ، و قد قامت مأمورية ضرائب كفر الدوار أول بربط ضريبة بنسبة ٢,٥% على الإيراد الناتج عن تصرف الطاعن في الأرض المبينة الحدود و المعالم بعقد البيع الابتدائي سالف الذكر ، فأقام الطاعن دعواه ابتغاء الحكم بإلغاء قرار مأمورية ضرائب كفر الدوار أول بربط ضريبة تصرفات عقارية على العقد المذكور بمبلغ (١٩٩٣٢,٢٥) جنيه ، و إذا كان ما تقدم و كان الطاعن يستند في نعيه على قرار ربط الضريبة المشار إليه إلى أن تصرفه من التصرفات المستثناة لعدم شهره و لكونه قد أبرم قبل العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ، و إذ كان من المقرر أن عقد البيع الابتدائي يعد دليلاً على حصول التصرف في العقارات بما يتوافر به تحقق الواقعة المنشئة للضريبة و هي تحقيق الربح سواء تم تسجيل هذه التصرفات أو لم يتم ، و إذ لم يقدم الطاعن أية مستندات أو دليل على توافر أي حالة من الحالات المستثناة من الخضوع للضريبة في شأنه ، فمن ثم فإن دعواه تغدو فاقدة لسندها القانوني خليقة بالرفض. وخلصت المحكمة إلى قضائها سالف الذكر.
وإذ لم يلق هذا القضاء قبولاً لدى الطاعن فقد أقام طعنها الماثل ناعيا على الحكم المطعون عليه مخالفة القانون و الخطأ في تطبيقه و تأويله، تأسيسا على أسباب حاصلها أن الطاعن قام بتحرير عقد البيع لابنه حتى يتسنى له استخراج ترخيص بالبناء عليها و ليس بقصد البيع و الشراء و قبض الثمن فهو تصرف يتسم بالصورية بين الطاعن و ابنه ، و من جهة أخرى فإنه تصرف غير مشهر و مبرم بتاريخ ٢٠١٣/١/١ أي قبل العمل

بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ و الذي أخضع بموجبه التصرفات غير المشهرة للضريبة و بناء عليه لا يخضع للضريبة. واختتم الطاعن تقرير الطعن بطلباته المتقدمة.
ومن حيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا يطرح المنازعة في الحكم المطعون فيه برمتها أمامها ، ويفتح الباب أمامها لتزن الحكم المطعون فيه بميزان القانون ، وزنًا مناطه استظهار ما إذا كانت قد قامت به حالة أو أكثر من الحالات التي تعيبه ؛ فتلغيه ثم تنزل حكم القانون في المنازعة ، أم أنه لم تقم به حالة من تلك الحالات وكان صائبًا في قضائه ؛ فتبقي عليه وترفض الطعن ، ومن ثم فللمحكمة أن تنزل حكم القانون في المنازعة على الوجه الصحيح ، غير مقيدة في ذلك بأسباب الطعن ، طالما أن المرد هو مبدأ المشروعية نزولًا على سيادة القانون ، أي أنها تنزل على الحكم المطعون فيه والقرار المطعون فيه صحيح حكم القانــون.
ومن حيث إن المادة (٤٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن: تفرض ضريبة بسعر (٢,٥ %) و بغير أي تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها ، و سواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزءا منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ،و سواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.
وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث و كذلك تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.
وعلى مكاتب الشهر العقاري إخطار المصلحة بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقا لأحكام هذا القانون و ذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ الشهر. ....
وبتاريخ ٢٠١٢/١٢/٦ صدر القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتقرير بعض التيسيرات الضريبية والمساهمة في تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من حالات التهرب الضريبي ، و تضمن استبدال المادة (٤٢) من القانون المذكور بالنص التالي: تفرض ضريبة بسعر (٢,٥ %) و بغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، عدا القرى ، ســواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشــآت عليها، و ســواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزءا منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، و ســواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، و سواء كانت هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة. ....
وبتاريخ ٢٠١٣/٥/١٨ صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و تعديلاته و المعدل بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ، ونشر بالجريدة الرسمية بذات التاريخ بالعدد ٢٠ مكرر ، و نص في المادة الأولى منه على أن:
يعدل تاريخ العمل بأحكام القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و تعديلاته ، ليسري اعتبارا من اليوم التالي لتاريخ نشر هذا القانون....
و تنص المادة الثانية من القانون ذاته على أن:
يستبدل بنصوص المواد أرقام ..... ، (٤٢) ، ...... من قانون الضريبة على الدخل و تعديلاته النصوص التالية.......... : مادة (٤٢) تفرض ضريبة بسعر (٢,٥ ٪) و بغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، عدا القرى ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها و سواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك و سواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، و سواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة. ....

و بتاريخ ٢٠١٨/٧/٢٥ صدر القانون رقم ١٨٥ لسنة ٢٠١٨ و نشر بالجريدة الرسمية بذات التاريخ ، متضمنا استبدال المادة (٤٢) من قانون الضريبة على الدخل بالنص التالي:

تفرض ضريبة بسعر (٢,٥ %) و بغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، عدا القرى ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزءا منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك و سواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، و سواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة ....

وحيث إن مفاد ما تقدم ؛ أنه و بموجب نص المادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؛ فرض المشرع ضريبة بسعر (٢,٥ ٪) و بغير أي تخفيض ؛ على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها ، و سواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزءا منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، و سواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.

و بموجب القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ – و المعمول به اعتبارا من ٢٠١٣/٥/١٩ وفقا لصريح نص المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ - تم تعديل نص المادة (٤٢) بإضافة حكمين جديدين:

أولهما : أن المشرع استثنى العقارات و الأراضي الموجودة في القرى من الخضوع للضريبة.

ثانيهما : أضاف المشرع للنص عبارة (و سواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة. (

ثم صدر القانون رقم ١٨٥ لسنة ٢٠١٨ مؤكدا على استثناء العقارات و الأراضي الموجودة في القرى من الخضوع للضريبة ، و الإبقاء على عبارة (و سواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة) في نص المادة (٤٢) من القانون سالف البيان.

و حيث إن الضريبة على التصرفات العقارية هي ضريبة مباشرة تفرض على الأموال العقارية عند تداولها ، و على إجمالي الإيراد الناتج عن التصرف فيها ، و لما كان التصرف في العقارات المبنية و الأراضي ؛ إنما يتصل به تداول الثروة العقارية بين الأشخاص ، أي خروج العقار عن ملك المتصرف و دخوله في ملك المتصرف إليه.

و حيث إنه من المستقر عليه قضاء أن الملكية في العقارات لا تنتقل إلا بشهرها بطريق التسجيل وفقا لأحكام القانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٤٦ بشأن تنظيم الشهر العقاري و التي تنص المادة (٩) منه على أن جميع التصرفات التي من شأنها إنشاء حق من الحقوق العينية العقارية الأصلية أو نقله أو تغييره أو زواله وكذلك الأحكام النهائية المثبتة لشيء من ذلك يجب شهرها بطريق التسجيل ويدخل في هذه التصرفات الوقف والوصية.

ويترتب على عدم التسجيل أن الحقوق المشار إليها لا تنشأ ولا تنتقل ولا تتغير ولا تزول لا بين ذوي الشأن ولا بالنسبة إلى غيرهم.

ولا يكون للتصرفات غير المسجلة من الأثر سوى الالتزامات الشخصية بين ذوى الشأن ؛ و من ثم تكون الواقعة المنشئة الضريبية المقررة بنص المادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و قبل تعديلها بالقانونين رقمي ١٠١ لسنة ٢٠١٢ و ١١ لسنة ٢٠١٣ ؛ هي شـهر التصرف ، إذ بها يتحدد المركز القانوني لطرفي التصرف في المواد العقارية و يتحقق به معنى تداول الثروة العقارية.

ومؤدى ذلك و لازمه ؛ أن التصرفات غير المشهرة السابقة على ٢٠١٣/٥/١٩ ؛ لا تخضع للضريبة المقررة بنص المادة (٤٢) من القانـون ، و آية ذلك أن المشـــرع حينما أراد مد نطاق الضريبـــة على التصرفات العقاريـــة غير المشـــهرة ؛ أفصح عن ذلك بعبارة صريحة واضحة ، لا لبس فيها و لا غموض ، و أضاف عبارة (و ســواء كانت عقود هذه التصرفات